



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.009136/2006-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.406 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA
Recorrente PRAIA GRANDE TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2001, 2002, 2003, 2004

IRPJ. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR INICIATIVA DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. DISTINÇÃO ENTRE ENTREGA DA DIPJ E ENTREGA DA DCTF.

A entrega da DIPJ se constitui em obrigação acessória por meio da qual o sujeito passivo presta informações que permitem ao fisco verificar os procedimentos adotados na apuração dos tributos. Contudo, o valor do imposto apurado na DIPJ só resulta constituído, no caso de pessoa jurídica, mediante entrega da DCTF. Nos casos em que o sujeito passivo entrega DIPJ apurando imposto a pagar, sem informá-lo na DCTF, deve a autoridade fiscal efetuar o lançamento para, a partir de tal ato, exigir o valor do imposto devido. (Precedente acórdão n° 1402-001.352. Julg. em 09/04/2013).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA E MULTA MORATÓRIA. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO CONSAGRADO EM RECURSO REPETITIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Nos tributos sujeitos à lançamento por homologação tem-se duas situações: a) nos casos em que o contribuinte previamente declarou o valor em DCTF e recolheu com atraso não se caracteriza a denúncia espontânea; b) nas situações em que o valor não foi declarado em DCTF, como é o caso dos autos, e o contribuinte, antes de procedimento fiscal, procede o recolhimento, tem-se a denúncia espontânea. Matéria decidida no Recurso Repetitivo n°. REsp1.149.022, Rel. Min. Luis Fux, 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJe 24/06/2010), de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF. Inteligência do artigo 62-A, do Regimento Interno.

LANÇAMENTO DO TRIBUTO COM MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de

estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.*” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração

Recurso Voluntário Parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos, para cancelar a exigência referente ao ano-calendário de 2001; e ii) por maioria de votos, para cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência dessa multa.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se extrai do auto de infração cuja cópia consta a partir da fl. 04, trata-se de exigência notificada à recorrente em 11/10/2006 (fl. 04), identificando as seguintes infrações, com o enquadramento legal que segue.

001 - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2001	R\$ 324.868,43	75,00
31/12/2002	R\$ 95.619,59	75,00
31/12/2003	R\$ 65.577,32	75,00
31/12/2004	R\$ 357.667,52	75,00

Enquadramento Legal: artigos 247 e 841 do Regulamento do Imposto de Renda.

002 - MULTAS ISOLADAS - DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - IRPJ ESTIMATIVA

Enquadramento Legal: artigos 222, 841, incisos III e IV e 843, do Regulamento do Imposto de Renda, combinados com o artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1995, com a redação atribuída pela Medida Provisória nº 303, de 2006.

A multa isolada, no percentual de 75% sobre os tributos apurados, foi aplicada em relação aos meses de abril, maio, junho, outubro, novembro e dezembro de 2001; em todos os meses do ano de 2002; nos meses de março, abril, outubro, novembro e dezembro de 2004 e nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, dezembro de 2004 e janeiro de 2005.

Segundo conta do Termo de Verificação Fiscal "No curso da ação fiscal levada a efeito verificou-se, com base nas informações contidas nos Livros Razão e nos Livros de Apuração do Lucro Real, que nos anos-calendário de 2001 a 2004 o contribuinte apurou imposto de renda a pagar calculado sobre o lucro real e suas adições e exclusões. Entretanto, constatou-se que nos anos-calendário citados, a estimativa recolhida ao longo do respectivo ano calculada a partir do balanço de suspensão/redução não foi suficiente para liquidar o valor devido do imposto de renda apurado no fim de cada exercício. Isto posto e considerando que esta diferença a recolher não foi informada na respectiva DCTF procedeu-se ao lançamento da diferença do imposto de renda devido acompanhada dos seus acréscimos legais."

Destaca a autoridade fiscal que alguns valores das estimativas foram ajustados por meio de imputação proporcional em virtude de terem sido recolhidos fora do prazo sem o acréscimo da multa moratória.

O valor acima referido, acrescido de multa de 75% e juros de mora até 29/06/2007, impostou em crédito tributário no valor de R\$ 1.046.345,72 (fl. 90).

Notificada, a parte interessada apresentou a impugnação de fls. 109 e seguintes, alegando, em síntese:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/08/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) que a autoridade fiscal não considerou os valores recolhidos a maior na forma de estimativa, recolhidos entre 1999 e 2000, no valor de R\$ 334.882,55, correspondente ao principal e juros incidentes. Destaca que em face da espontaneidade não incide a multa de mora.

b) o saldo negativo do IRPJ de 1999, informado na DIPJ de 2000 foi de R\$ 161.138,57 e no ano-calendário de 2004 foi de R\$ 379.078,46.

c) requereu perícia e apresentou quesitos para demonstrar que os valores recolhidos, especificados na impugnação, estão corretos, não havendo diferenças;

d) insurge-se quanto à aplicação de juros pela taxa Selic.

A impugnação se fez acompanhar da planilha de fls. 120/122, e DARFs de fls. 123 e seguintes.

Alega a autuada, que em relação ao ano-calendário de 2004, houve parcelamento, conforme demonstrativo de fl. 147, a seguir transcrito:

Demonstrativo do parcelamento do IRPJ referente ao ano calendário de 2004 conforme número de identificação: 10580.008981/2005-26.

CÓDIGO DO TRIBUTO	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO LEGAL	VALOR ORIGINAL R\$
2362	31/01/2004	27/02/2004	83.450,76
2362	29/02/2004	31/03/2004	61.083,25
2362	31/03/2004	30/04/2004	142.491,82
2362	30/04/2004	31/05/2004	51.651,50
2362	31/05/2004	30/06/2004	37.716,66
2362	31/12/2004	31/01/2005	2.684,47
TOTAL			379.078,46

Conforme processo de parcelamento n.º 10580.008981/2005-26 em anexo.

A DRJ converteu o julgamento em diligência para que fosse verificado se o parcelamento de que trata o processo n.º 10580.008981/2005-26, tem ligação com o crédito tributário objeto da presente lide.

Em resposta à diligência, à fl. 162, a autoridade fiscal informou que o contribuinte requereu o parcelamento dos débitos relacionados à fl. 161, a saber:

TRIB	EX	MON	IMPOSTO	N	TRIB	EX	MON	IMPOSTO	N
2362	012004	R	27022004	83.450,76	2484	032004	R	30042004	53.296,16
2362	022004	R	31032004	61.083,25	2484	042004	R	31052004	19.789,49
2362	032004	R	30042004	142.491,82	2484	052004	R	30062004	14.649,59
2362	042004	R	31052004	51.651,50	2484	122004	R	31012005	5.121,32
2362	052004	R	30062004	37.716,66					
2362	122004	R	31012005	2.684,47					
2484	012004	R	27022004	30.162,57					
2484	022004	R	31032004	23.268,41					

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 170 e seguintes, julgou por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e o pedido de perícia e, no mérito, por maioria de votos, considerar PROCEDENTES EM PARTE os lançamentos objeto do referido auto de infração, para **manter** o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ no valor de R\$ 661.732,08 (seiscentos e sessenta e um mil, setecentos e trinta e dois reais e oito centavos), **exonerar** o valor de R\$ 182.000,78 (cento e oitenta e dois mil reais e setenta e oito centavos), com os correspondentes acréscimos legais, e **determinar o aproveitamento** do valor de R\$ 314.647,44 (trezentos e quatorze mil, seiscentos e quarenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), **com a correspondente exoneração dos encargos legais** (multa de ofício e dos juros de mora); **manter a Multa de Ofício Isolada** de 50% (cinquenta por cento) no valor de R\$ 112.644,89 (cento e doze mil, seiscentos e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) e **exonerar** o valor de R\$ 314.926,49 (trezentos e quatorze mil, novecentos e vinte e seis reais e quarenta e nove centavos), juntamente com os acréscimos legais correspondentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Vencida a julgador Clara Angélica Oliveira dos Santos, na matéria relativa à hipótese de lançamento da multa de ofício isolada pela sistemática de cálculo da imputação proporcional.

Intimada do acórdão em 23/06/2010, em 21/07/2010 a parte interessada ingressou com o recurso de fls. 185 e seguintes, atacando os pontos a seguir destacados:

a) que a DRJ não observou que a falta de recolhimento de estimativas na data apazada fora realizada em anos subsequentes sob a forma de parcelamento;

b) quanto ao IRPJ dos anos de 2001 a 2004 cabe reparo sobre as estimativas acima descritas, uma vez que tais recolhimentos deveriam ter sido considerados na dedução do imposto apurado;

c) Se a DIPJ é expressão da verdade e nela consta uma dívida, por óbvio que este valor é confissão de dívida, não podendo ser objeto de lançamento, assim a autuação é nula por ter sido lavrado auto de infração sobre valores confessados.

d) que ano-calendário de 2001, a Recorrente apurou imposto de renda anual no valor de R\$454.842,10. No curso do ano apurou estimativas mensais e as compensou com o saldo negativo apurado no ano de 1999 e, principalmente no ano de 2000, conforme DIPJ juntada (ver fls. 11 do Anexo III), no valor de R\$ 304.063,66, sendo que a diferença, 150.778,45, foi liquidada da seguinte forma:

- *dedução de imposto retido na fonte no valor de 3.708,81, valor que não se comprova em razão do fisco não ter contestado, ou seja, foi contemplado;*

- *foi recolhido dois DARFS, que somados perfazem a diferença no valor de R\$ 147.069,64 (Anexo IV).*

e) Para comprovar a alegação da compensação acima descrita, a Recorrente faz juntada do razão auxiliar no qual consta o registro das estimativas mensais e da compensação (Anexo V).

f) Por oportuno, a Recorrente lembra que até o ano de 2002 a compensação de saldo negativo de IRPJ de um período podia ser compensado com a estimativa de período

subseqüente era executada na contabilidade, sem a necessidade de informar ao fisco, por se tratar de crédito do mesmo imposto.

g) que até o ano de 2002 a compensação de saldo negativo de IRPJ de um período podia ser compensada com a estimativa de período subseqüente era executada na contabilidade, sem a necessidade de informar ao fisco, por se tratar de crédito do mesmo imposto. A obrigatoriedade de elaborar declaração de restituição/compensação de saldo negativo do IRPJ somente passou a ser exigida a partir de 2003, com a IN 323, de 24 de abril de 2003. Assim, a recorrente apurou estimativas mensais e não as recolheu em razão de compensar com o saldo negativo de períodos anteriores. Desta forma, também deve ser eliminada a cobrança da multa isolada sobre as estimativas.

h) Quanto ao débito de 2005 a recorrente parcelou antes do início do procedimento fiscal e, no que diz respeito ao valor residual, incluiu no "Refis da Crise".

i) Impossível a manutenção de crédito tributário referente ao ano-calendário de 2004, pois o imposto devido da diferença entre imposto anual apurado e estimativas pagas, foi objeto de confissão de dívida dando ensejo ao parcelamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Da preliminar de nulidade

Nos termos do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, citado pela recorrente, o Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal. O §§ 1º e 2º do citado dispositivo legal dispõem textualmente:

§ 1º - O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º - Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro 1983.

No caso, no que diz respeito aos valores incontroversos, a contribuinte entregou DIPJ apurando imposto a pagar. O valor do imposto a pagar não foi informado em DCTF. É entendimento consolidado junto ao CARF, Poder Judiciário e doutrina no sentido que o crédito tributário apurado pelo sujeito passivo somente resulta constituído mediante entrega DCTF reconhecendo o valor dos tributos a pagar. Assim, dadas as alegações constantes do recurso, esclareço à recorrente que não se pode confundir a entrega da DIPJ, indicando o valor do crédito apurado, com a entrega da DCTF reconhecendo a existência do crédito em favor do fisco. O crédito tributário, na modalidade de lançamento por homologação, em caso de pessoa jurídica, só resulta constituído, por iniciativa do sujeito passivo, quando este informa-o em DCTF.

No caso concreto a recorrente entregou a DIPJ apurando imposto a pagar sem, contudo, informá-lo na DCTF. Desta forma, correto o procedimento fiscal em efetuar o lançamento para constituir do débito tributário. Com tais observações, rejeito as alegações da recorrente no ponto em que alega que o auto de infração é insubsistente porque o crédito tributário já estava constituído. Na verdade, o crédito tributário, na parte incontroversa, já estava apurado na DIPJ, o fisco apenas fez o lançamento para constituí-lo.

Quanto aos valores objeto de parcelamento, também suscitado em preliminar, por se confundirem com o mérito, analisarei em separado.

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito

No ano-calendário de 2001, conforme planilha de fl. 22, o contribuinte informou ter recolhido os seguintes valores a título estimativas:

ANO-CALENDÁRIO 2001 - RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS SEGUNDO O CONTRIBUINTE - Planilha fl. 22			
IRPJ		CSLL	
Mês	Valor informado	Mês	Valor informado
Janeiro	28.100,75	Janeiro	10.808,11
Fevereiro	41.130,38	Fevereiro	15.185,31
Março	84.031,61	Março	25.146,49
Abril	57.980,54	Abril	21.453,01
Mai	8.634,29	Mai	3.230,71
junho	33.312,38	junho	12.249,95
Julho	0,00	Julho	0,00
Agosto	0,00	Agosto	0,00
Setembro	0,00	Setembro	0,00
Outubro	55.281,38	Outubro	22.509,47
Novembro	51.502,22	Novembro	19.183,68
Dezembro	106.643,38	Dezembro	38.911,65

É fato incontroverso (fl. 28) que no ano-calendário de 2001 a empresa apurou IRPJ no valor de R\$ 454.842,10. Em sua defesa, alega que quitou este valor mediante compensação de R\$ R\$ 304.063,66, com saldo negativo de 1999 e 2000 e a diferença de R\$ 150.778,45, foi liquidada com R\$ 3.708,81 e IRRF e mais dois DARFs, que somados perfazem a diferença no valor de R\$ 147.069,64 (Anexo IV).

Quanto ao alegado pagamento da diferença de R\$ 147.069,64, a recorrente apresenta com o recurso (fl. 224 e 227), cópia de dois DARFs, extraídos da página da Receita em consulta realizada em 19/07/2010, comprovando o efetivo pagamento, realizado com juros e sem multa moratória, na data de 31/03/2003 (R\$ 103.429,95 + R\$ 43.639,69 = R\$ 147.069,64).

A soma dos R\$ 304.063,66, alegadamente compensados, com mais R\$ 147.069,64 pagos mediante DARF cujas cópias vieram aos autos com o recurso, mais os R\$ 3.708,81 de IRRF, em relação aos quais não há controvérsia, perfaz exatamente o valor do imposto apurado que foi de R\$ 454.842,10.

Em termos matemáticos a conta fecha. Resta saber se efetivamente os **R\$ 304.063,66** foram objeto de compensação. Para a autoridade fiscal, conforme planilha que cita à fl. 28, não foram recolhidas as estimativas dos meses de janeiro a outubro. A empresa, por sua vez, alega que compensou estes valores em sua própria contabilidade, "**pois à época não havia necessidade de processo específico para tal procedimento**". (sublinhei).

Antes de enfrentar a questão posta no item anterior, observo que na planilha de fl. 22 a autoridade fiscal informa que em novembro e dezembro de 2001 foi recolhido a título de estimativas R\$ 37.513,11 e R\$ 88.751,75, respectivamente, montantes estes que não

Processo nº 10580.009136/2006-59
Acórdão n.º 1402-001.406

S1-C4T2
Fl. 0

coincidem com os valores apontados pela recorrente que diz ter recolhido R\$ 43.639,69 e R\$ 103.429,95.

Confrontando a conta da autoridade fiscal e a da contribuinte têm-se as seguintes diferenças referentes ao IRPJ, código 2362.

Conta da autoridade fiscal - fl. 28		Conta defesa do contribuinte		DARF/FONTE
Novembro	37.513,11	Novembro	43.639,69	Fl. 225
dezembro	88.751,75	Dezembro	103.429,95	Fl. 227
IRFonte	3.708,81	IRFonte	3.708,81	Incontroverso. Localizado sistema da Receita - fl. 22
Total	129.972,67	Total	150.778,48	
Diferença (150.778,48 - 129.972,67) = 20.805,81				

Os DARFs de fls. 224 e 227, não deixam dúvidas de que os valores efetivamente recolhidos foram os informados pela recorrente. Neste sentido, a título de exemplo segue fotocopiado o de maior valor:

Comprovante de Arrecadação

Comprovamos que consta, nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, registro de arrecadação de receitas federais com as características abaixo:

Contribuinte:	PRAIA GRANDE TRANSPORTES LTDA
Número de inscrição no CNPJ:	01.026.732/0001-13
Data de Arrecadação:	31/03/2003
Banco / Agência Arrecadadora:	104 / 1236
Número do Pagamento:	3835624348-3
Período de Apuração:	31/12/2001
Data de Vencimento:	31/01/2002
Valor no Código de Receita 2362 :	103.429,95
Valor no Código de Receita 3252 :	0,01
Valor no Código de Receita 2807 :	21.647,88
Valor Total:	125.077,84

Comprovante emitido às **15:08:35** de **19/07/2010** (horário de Brasília), sob o código de controle **2f71.d73f.23c9.9cba.1cd3.7725.7157.c67e**

Quando se examina o DARF acima, citado a título de exemplo, constata-se que nele consta R\$ 21.647,88 a títulos de juros, sem recolhimento da multa moratória, ou mais precisamente, com o pagamento simbólico de R\$ 0,01. A autoridade fiscal, como destacou em seu relatório, fez imputação proporcional, daí as divergências apontadas. A contribuinte, por sua vez, alega que na declaração espontânea não há incidência de multa moratória.

Neste ponto, com razão a recorrente. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação tem-se duas situações: a) nos casos em que o contribuinte previamente declarou o valor em DCTF e recolheu com atraso não se caracteriza a denúncia espontânea; b) nas situações em que o valor não foi declarado em DCTF, como é o caso dos autos, e o contribuinte, antes de procedimento fiscal, procede o recolhimento, tem-se a denúncia

espontânea. Matéria decidida no REsp1.149.022, Rel. Min. Luis Fux, 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJe 24/06/2010), sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF. A propósito, transcrevo a ementa do citado julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp1.149.022, Rel. Min. Luis Fux, 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, DJe 24/06/2010).

Superada a questão relacionada à denúncia espontânea, resta enfrentar a alegação do pagamento dos demais valores a título de estimativas, no montante de R\$ 304.063,66, que o recorrente diz que foi quitado mediante compensação devidamente registrada em sua contabilidade, visto que na época não havia necessidade que procedimento específico.

Processo nº 10580.009136/2006-59
Acórdão n.º 1402-001.406

S1-C4T2
Fl. 0

No Anexo V, acostado ao recurso (fl. 229), no Livro Razão, existe, dentre outros, os seguintes registros:

CONTA: 3211 1.1.02.12.002 IMPOSTO DE RENDA P. JURIDICA - ESTIMADO				
31/01/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 31064	27.377,01	27.377,01D
28/02/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 28086	40.094,31	67.471,32D
31/03/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 31020	81.965,58	149.436,90D
30/04/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 30149	56.539,61	205.976,51D
31/05/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 31055	8.012,01	213.988,52D
30/06/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 30023	32.463,40	246.451,92D
31/10/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 31061	51.617,29	298.069,21D
30/11/2001	Valor transferido para conta de Imposto de Renda Estimado	15391 30136	5.994,45	304.063,66D
31/12/2001	Valor transferido para conta de provisao de imposto de renda pessoa juridica, ref. IRPJ estimado recolhido/compesado durante o ano-calendario de 2001.	916 31042	304.063,66	0,00
25/01/2002	Pago conf. guia IRPJ estimado ref. 03/98 ref.ao 01/02	0 25040	62.336,74	62.336,74D
	Pago conf. guia IRPJ estimado ref. 02/98 ref.ao 01/02	0 25042	35.418,52	97.755,26D
19/03/2002	Pago conf. guia IRPJ Estimado ref.ao 10/98	0 19027	1.216,08	98.971,34D
28/03/2002	Pago conf. guia IRPJ Estimado ref.ao 02/00	0 28075	28.601,02	127.572,36D
20/09/2002	Pago conf. guia IRPJ Estimado ref.ao 05/97	0 20026	40,70	127.613,06D
TOTAL =			431.676,72	304.063,66 127.613,06D

CONTA: 916 2.1.03.03.001 IRPJ A PAGAR				
31/12/2001	Valor Provisao de imposto de renda sobre o lucro, de janeiro a dezembro de 2001, com o respectivo adicional	2602 31042	454.842,10	454.842,10C

Página 1

Razão+IRP..[1].txt				
Valor transferido para compensacao do saldo da conta IRRF, do ano-calendario de 2001, para conta de provisao de imposto de renda pessoa.				
		3205 31042	3.708,81	451.133,29C
Valor transferido para conta de provisao de imposto de renda pessoa juridica, ref. IRPJ estimado recolhido/compesado durante o ano-calendario de 2001.				
		3211 31042	304.063,66	147.069,63C
TOTAL =			344.719,57	491.789,20 147.069,63C

Na época dos fatos não havia exigência para que se formulasse pedido de compensação. Esta era efetuada nos próprios registros do contribuinte. No caso, no ano de 2001 a parte recorrente, conforme se depreende dos autos, apurou estimativas no valor de R\$ 304.063,66. Este valor, ao que se depreende dos registros acima, foi pago mediante compensação com saldo negativo de 1999 e 2000.

Neste aspecto, tem razão a recorrente quando aponta que a autoridade fiscal encontrou diferença porque se prendeu somente aos pagamentos tempestivamente realizados, sem analisar quitações mediante compensações.

Desta forma, quanto ao ano de 2001, voto por dar provimento ao lançamento para cancelar integralmente a exigência, tanto em relação ao IRPJ quanto à multa isolada, que analisarei em item separado.

Quanto ao IRPJ dos anos-calendário de 2002 e 2003 a autuada, em seu recurso, não apresenta argumentos apontando erro em relação a decisão da DRJ. Neste sentido, mantém-se a exigência quanto a este ponto, adotando como razões de decidir os próprios fundamentos da decisão recorrida.

No que diz respeito ao ano de 2004, à fl. 203, a recorrente alega que declarou e confessou imposto de renda no montante de R\$ 357.667,52 e em 2005, antes do início da fiscalização, parcelou as estimativas não liquidadas no próprio ano-calendário de 2004, no processo nº 10580.008981/2005-26, fato demonstrado pelo próprio fisco como se lê da decisão de primeira instância.

Argumenta que o valor residual foi incluído no "Refis da Crise", conforme demonstrativo de fl. 210 (anexo I do recurso), a que se reporta a recorrente.

No momento em que a recorrente alega, de forma expressa, que incluiu o imposto devido em relação ao ano-calendário de 2004, neste ponto o recurso perdeu o objeto, permanecendo as questões relativas à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, conforme expressamente destacada à fl. 205 do recurso, o que analiso em item separado.

II - Da multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%¹. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.²

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adotar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

¹ Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. *A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996³, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

*Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.*

Na linha do presente voto, a título de exemplo, aponto os seguintes precedentes:

**“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobremodo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.520, Rel. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 26/01/2010)**

³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa

“DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008), cancela-se o lançamento no qual não foi observado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS MENSUAIS POR ESTIMATIVA. **Com a apuração da contribuição devida ao final do exercício, desaparece a base imponible da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício (se for o caso) que é devida caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*.”** (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.130, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, julgado em 11/05/2009)

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento para cancelar a exigência em relação ao ano-calendário de 2001 e a multa isolada de que trata o item 002 do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva